

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة
المعلومات المحاسبية
دراسة حالة شركة الزغبيات الوادي

من إعداد الطالب : قناص صفوان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ حفصي راشيد

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الدكتور/ موساوي عمر

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الدكتور/ بكاري بلخير

السنة الجامعية : 2016/2017

VII	إهداء
VII	الشكر والعرفان
VII	الملخص
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
V	قائمة الاختصارات والرموز
VII	قائمة الملاحق
VII	الفهرس
ب	المقدمة
02	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية
02	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
02	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
18	المطلب الثاني: ماهية جودة المعلومات المحاسبية
24	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف
31	خلاصة الفصل الأول
33	الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الرغيبات
34	المبحث الأول: تقديم عام للشركة
34	المطلب الأول: بطاقة فنية للشركة

37	المطلب الثاني: النظام المحاسبي للشركة
39	المبحث الثاني: الطرق و الأدوات:.....
31	المطلب الأول: الطرق المتبعة في الدراسة :
40	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة :
53	المبحث الثاني:نتائج الدراسة ومناقشتها.....
53	المطلب الأول:نتائج الدراسة.....
55	المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.....
58	خلاصة الفصل الثاني
60	خاتمة
62	قائمة المراجع:
61	نماذج الملاحق

الملخص:

تهدف دراستنا إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقق ذلك تم التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالجانب النظري للمراجعة الخارجية، وجودة المعلومات المحاسبية ، ومن أجل الإلمام بالموضوع أسقطنا موضوع دراستنا في القوائم المالية لشركة الزغبيات، حيث أننا توصلنا إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في نوعية الإفصاح، حيث أن تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة ومن خلال فحص ومراقبة الحسابات ، وإكتشاف الأخطاء والإنحرافات ينتج عنه ملاحظات وتحفظات في تقريره الفني المحايد والتي تساعد الشركة لتطوير إعداد التقارير خلال الدورات المقبلة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، شركة الزغبيات، تقرير محافظ الحسابات، جودة المعلومات المحاسبية.

ABSTRACT

The aim of our project is to show the great role of the external review in improving the quality of accounting information and to accomplish the target we applied our study on the financial statements of zoghbiyat company and we get that the external review has an important role in quality disclosure . so the strengthening of the internal control system by the institution and through the study of the external reviewer of the institution's accounts and the discovery of errors and deviations resulting observations and reservations in his neutral technical report that helps the company to improve the subsequent sessions of the institution.

Key words: external review, zoghbiyat company, accounts conservator report, the quality of accounting information.

طرح الإشكال:

نبت الحاجة إلى المراجعة على عمل الغير منذ القدم ، وذلك لحاجت ملاك الأراضي أو القائمون بالتسويق لمن يراقب الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في تسجيل العمليات المحاسبية ، في البداية كانوا الملاك يقومون بالرقابة بأنفسهم لقلت العمليات التي يقومون بها ، لكن مع التطور وظهور التجارة العالمية وإتساع نطاق التجارة الداخلية وظهور شركات جماعية في صورة شركات الفردية أو مساهمة أدي إلي فصل الملكية عن الإدارة ، وأمام التطور الكبير الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية في عدة مجالات جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو شكل غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة لكي تتمتع المعلومات المحاسبية بخاصية الصحة و المصدقية و ذلك بفرض رقابية عليها ، و هذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة الخارجية حول مصداقية هذه المعلومات وهذا في ظل تمتع المراجعة الخارجية بالاستقلالية والحياد في الرأي ، وذلك بتقديم جميع تفاصيل المراجعة في تقريره الفني المحايد ، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ، ووجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر و على هذا الأساس نشأت مهنة المراجع الخارجي لتحسين جودة المعلومة المحاسبية .

ومما تقدم يمكن صياغة الإشكالية التالية:

إلي أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة الرغيبات ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل يساهم الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية ؟

✓ فيما يتمثل دور تقرير المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

✓ هل تساهم تقارير المراجعة الخارجية في تحديد مختلف المخاطر داخل المؤسسة ؟

الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة السابقة فقد طرحنا الفرضيات التالية:

✓ إن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يعمل على تلبية الأهداف المرجوة منه من أجل تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة منها.

✓ يتمثل دور تقرير المراجع في تحديد نقاط القوة والضعف و تقديم النصائح و الإرشادات للمؤسسة.

✓ تساهم تقارير المراجعة الخارجية في تحديد المخاطر المالية فقط.

أهداف الدراسة:

- ✓ يهدف هذا البحث إلى إظهار دور المراجعة الخارجية ، وأثره ا على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية .
- ✓ إبراز دور المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية.
- ✓ معرفة أثر المراجعة الخارجية على جودة المعلومة المحاسبية .

أهمية الدراسة:

من المعروف أن هناك إرتباط وثيق بين المراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية لأي مؤسسة تنشأ عنه أهمية بالغة تكمن في:

- ✓ مصداقية المعلومات المحاسبية وكذا تعزيز الإفصاح فيها و بالتالي المساعدة في إتخاذ القرارات السليمة.
- ✓ الحصول على معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في تقييم المؤسسات.

أسباب إختيار الموضوع:

- ✓ الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية ذات جودة.
- ✓ بغية التوسع في مجال المراجعة الخارجية ومحاولة لمعرفة أثرها على المعلومات المحاسبية.
- ✓ الرغبة والميول للإطلاع عل مهنة المراجعة و العمل الميداني لدراجم الحسابات إن حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المحاسبية يحتاج إلي أن تكون جيدة وذات مصداقية .

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح و الأسئلة الفرعية تم إستخدام المنهج الوصفي ، وذلك من خلال الإطلاع على الكتب والدراسات والرسائل العلمية وغيرها من المراجع ذات الإهتمام بموضوع الدراسة بغرض إستخراج المفاهيم المتعلقة بعناصر موضوع الدراسة ، أما فيما يتعلق بمنهج دراسة الحالة فقد أسقطنا المفاهيم والمصطلحات الواردة في الجزء النظري على شركة الزغيبات حاسي خليفة ولاية الوادي ، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة وواقعية .

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في حدود المكانية و المتمثلة في شركة الزغبيات للحبس ش.ذ.أ الطريق الوطني رقم 16 حاسي خليفة ولاية الوادي، وحدود زمانية تتمثل في تاريخ إجراء دراستنا لتحليل تقرير محافظ الحسابات لهذه الشركة سنة 2016

هيكل الدراسة :

بغرض دراسة هذا الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة ، في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الخارجية ، أما المبحث الثاني خصص للدراسات السابقة لها علاقة بالموضوع وأهم أوجه التشابه و الاختلاف فيما بينها ، أما الفصل الثاني خصص للدراسة الحالية لمؤسسة الزغبيات ولاية الوادي .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

تعتبر المراجعة الخارجية من أهم الوسائل الرقابة والتوجيه من خلال إكتشاف الأخطاء والانحرافات كما تتبع منهج معين للقيام بمهامها وتحقيق أهدافها ، لذا سنحاول في هذا الفصل التعريف بالمراجعة الخارجية ، وأهميتها وأهدافها و التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بها بصفة عامة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية و جودة المعلومات المحاسبية.

لقد ظهرت المراجعة الخارجية مع تطور المؤسسات وكبر حجمها، التي باتت تعرف تعددا في وظائفها مع زيادة تعقيدها وتفرعها الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة تسيير نشاط المؤسسة وذلك بسبب كثرة العمليات المنجزة وكثرة الأخطاء و التلاعبات.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

سيتم من خلال هذا المطلب عرض لتعريف المراجعة الخارجية و جودة المعلومات المحاسبية.

أولا: ماهية المراجعة الخارجية

أهم التعاريف الواردة للمراجعة الخارجية.

1-تعريف المراجعة الخارجية : يصعب إيجاد تعريف واحد للمراجعة الخارجية لذا سنعرض عدة تعريفات من عدت مراجع كالتالي:

التعريف الأول: يقصد بالمراجعة الخارجية فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير.¹

¹ عبد الفتاح الصحن، و آخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية، مصر، سنة 1989، ص12؛

التعريف الثاني: المراجعة فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات.¹

التعريف الثالث: تعرف المراجعة ايضا على انها جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك ويجب اداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.²

خصائص المراجعة: إن التطرق إلى خصائص المعلومات قد يقلص إلى قدر ما من صعوبة تقدير قيمة المعلومات، إذا أخذت هذه الخصائص بعين الاعتبار وتمثل هذه الخصائص في الآتي:

أ- إمكانية الوصول إلى المعلومات: وتعتبر هذه الخاصية عن سهولة والسرعة في الحصول على المعلومات ، ويمكن قياس سرعة الحصول على المعلومات بالزمن الذي يتم إستهلاكه ثم تحويل هذا الزمن ما يعادله من وحدات نقدية .

ب- الشمول: وتشير هذه الخاصية إلى درجة الكمال في المعلومات ، وبما ان خاصية الشمول ليست أمرا مطلق فإن اعتماد الأنظمة المعدلة والرقابة والمراجعة ، أمر مهم من أجل ضمان إغفال أي تسجيل في البيانات مما يؤثر على شمول المعلومات وتغطيتها لكل الاحداث .

ت- الدقة والصحة: تشير هذه الخاصية إلى مدي خلو المعلومات من الاخطاء ، ومن المعروف أن هناك نوعان من الاخطاء التي قد ترتكب عند تناول عدد كبير من البيانات وهي أخطاء حسابية ، وفي ظل إستخدام الحاسوب والبرامج المسطرة للقياس والتحليل أصبح من السهل تحديد خاصية الدقة والصحة كميًا ، كإستخدام البرامج الإحصائية في هذا المجال.

ث- الملاءمة: تعتبر هذه الخاصية عن مدى ملاءمة المعلومات لاحتياجات مستخدميها ، وتختلف الملاءمة بالنسبة للمعلومات على اساس الغرض الذي تستخدم فيه ، وبالتالي يصعب عادة قياسها . وتعتبر المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على تغيير و التأثير في القرارات ، ويظهر التأثير الكبير على القرارات المستفيدين نت المعلومات في البورصة فيما يتعلق بقرارات الشراء و البيع .

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان مطبوعات الجامعة الجزائرية، سنة 2003، ص6؛
² الفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة الديسبي و اخرون، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر العربية، السعودية، سنة 2002، ص21؛

الفصل الأول الأدبيات النظرية و التطبيقية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية

ج-التوقيت: تعبر هذه الخاصية عن الوقت المستغرق لادخال البيانات و إجراء العمليات التشغيلية عليها ، و تقرير النتائج إلى مستخدميها ويتعين تخفيض زمن الحصول على المعلومات مما يزيد فعالية خاصية الوقت.¹

ح-الوضوح: تشير هذه الخاصية إلى درجة خلوا المعلومات من الغموض و العناصر المبهمة ، ويمكن قياس قيمة الوضوح عن طريق مقارنتها بقياس تكلفة تعديل التقرير .

خ-المرونة: تعني المرونة إمكانية إستخدام المعلومات عن طريق أكثر من مستخدم واحد ، وهذا ما يتيح شبكات الاتصال الحديثة بدرجة كبيرة ، ويصعب عادة قياس هذه الخاصية .

د-القابلية للتحقق: تعتبر هذه الخاصية مبدءا نسبيا ، فهي تشير إلى درجة الاتفاق بين عدد من مستخدمي المعلومات و الذين هم بصدد فحص نفس المعلومات .

ذ-عدم التحيز: تعني هذه الخاصية عدم وجود أي تغيير أو تحريف عمدي في المعلومات بغرض التضليل أو التأثير على شخص أو جهة معينة تستخدم هذه المعلومات من أجل إتخاذ قرارات معينة أو القيام بتصرفات و إجراءات معينة. تساهم خاصية عدم التحيز بدرجة معينة في زيادة مصداقية المعلومات وبالتالي زيادة ثقة مختلف الجهات المستفيدة منها .

وتخص هذه الخاصية المعلومات المحاسبية بالدرجة الاولى ، وذلك لكونها تعتبر المعلومة الأكثر استخداما و فعالية لدى الجهات المستفيدة منها ، وكونها المعبر عن مخرجات النظام الاداري.²

¹سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية،مذكرة ماجستير، غير منشورة،جامعة محمد بوضياف،بالمسيلة،سنة 2004،ص5،ص6؛
² نفس المرجع السابق؛

الفصل الأول الأدبيات النظرية و التطبيقية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية

2-التفرقة بين المصطلحات : المراجعة الخارجية ،المراجعة الداخلية ، المحاسبة، الفحص

أ-الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : الجدول رقم (01-01) يبين الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:¹

معايير الفريق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1-الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الاخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة .	خدمة الملاك عن طريق ابداء رأي في بعدالة القوائم المالية .بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي .
2-نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الادارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
3-درجة الإستقلالية	يتمتع بإستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الادارات / مثلا إدارة الحسابات والمالية / ولكن يخدم رغبات وحاجات الادارة جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الادارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
4-المسؤولية	مسؤول امام الادارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الادرية العليا .	مسؤول امام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية اليهم .
5-نطاق العمل	تحدد الادارة نطاق العمل بمقدار المسؤوليات التي تعهد للمدقق الداخلي يكون نطاق عمله .	يحدد ذلك امر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والانظمة .
6-توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية .	يتم الفحص غالبية مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون احيانا خلال فترات متقطعة من السنة .

¹ أحلام كواشي، دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة،مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر،بسكرة،سنة2015،ص؛

ب- الفرق بين المراجعة والمحاسبة :

المحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية بشكل منطقي بهدف إمداد متخذي القرار بالمعلومات المالية .

أما مراجعة بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها .¹

ج- الفرق بين المراجعة والفحص : يعتقد الكثيرون أن الفحص والمراجعة تعني نفس الشيء ولكن في الواقع هناك الكثير من الاختلافات بينهما: تلخيص الفروق الرئيسية بين المراجعة والفحص في النقاط التالية:

- ✓ الهدف من المراجعة هدف عام وهو التحقق من مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للواقع، بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الاستقصاء حول الاحتيال والغش.
- ✓ الفحص يتم لعدة سنوات 3 ، 5 ، 7 سنوات للوصول الى متوسط كمؤشر للمركز المالي أو الطاقة الانتاجية مثلاً ، بينما المراجعة تتم عادة لسنة مالية واحدة.
- ✓ الفحص يمكن ان يتم لمصلحة أطراف خارجية مثلاً المقرضين. بينما المراجعة يتمالقيام بها لمصلحة الملاك في الدرجة الاولى.
- ✓ الفحص لا يحتاج الى التخطيط المسبق ولا يتم استخدام نفس الطرق لفحص منشأة أخرى، بينما المراجع يقوم بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله وذلك مطلوب في أي عملية مراجعة.
- ✓ الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه الا للطرف الذى عين الفاحص، بينما فيالمراجعة مطلوب اعداد وتوصيل تقرير المراجعة النهائي بعد نهاية العملية

3- أهمية وأهداف وأنواع المراجعة الخارجية

أ -أهمية جودة المراجعة الخارجية : واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة ،بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية ،وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة

¹ الفين أرينز، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص23؛

ضد المراجعين ، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة. وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة ، والتي تمثل مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع - الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة - المنظمات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية¹:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

ب - أهداف المراجعة الخارجية : الاهداف هي الغاية المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ويتمثل الهدف الاساسي للمراجع الحيادي في التعبير عن رأيه في القوائم المالية وذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية ، ولغرض تكوين رأي المراجع فإنه يجب تحقيق أهداف المراجعة الستة التالية عند مراجعة ارصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها ، وهذه الاهداف ستخدم كأهداف وسيطة كما انها ترشد في التطبيق العملي لمعايير المراجعة أي انها تتطلب التحقق من العناصر التالية²:

- ✓ عرض القوائم المالية بصدق وعدالة
- ✓ شرعية وصحة المعلومات المالية
- ✓ الملكية

¹ عبد السلام سليمان، قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وجباية، الجامعة الجديدة، اليمن، سنة 2008، ص5، ص6؛
² لوليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، سنة 1989، ص52، ص53؛

✓ إستقلال الفترة المالية

✓ التقويم

✓ الوجود

ت - أنواع المراجعة الخارجية : يمكن تحديد الأنواع المختلفة للمراجعة من زوايا متعددة ، فقد ينظر للمراجعة

من زاوية القائمين بأدائها أو من حيث الالتزام بإجرائها أو من درجة شمولها أو من حيث توقيت أدائها.

1 - من حيث القائمين بأدائها : قد يقوم بعملية المراجعة شخص او (جهة) من خارج الوحدة محل

المراجعة ويطلق عليها في هذه الحالة مراجعة خارجية ، او يقوم بها هيئة مؤهلة من موظفي الوحدة

ويطلق عليها في هذه الحالة مراجعة داخلية¹.

2 - من حيث الالتزام بإجرائها:

✓ تدقيق قانوني (إلزامي) : هو التدقيق الذي ينص عليه القانون ، حيث يلزم القانون عددا من المنشآت

بتدقيق حساباتها وأهم هذه المنشآت شركات الاموال .

✓ التدقيق الاختياري : هو تدقيق يتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على إتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة

مدقق خارجي ، ويحدث هذا غالبا في شركات الاشخاص ، أو المؤسسات الفردية . إن واجبات المدقق

في هذه الحالة محددة في الإتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق التدقيق

أو تضيقه².

3 - من حيث درجة شمولها : غالبا ما تتم المراجعة الخارجية للحسابات للقوائم المالية للوحدة محل

المراجعة ، الحسابات الختامية والميزانية، ويطلق عليها مراجعة كاملة . وفي حالات خاصة قد يطلب

من المراجع الخارجي إجراء فحص جزئي لقائمة معينة كالميزانية أو لنوع معين من الحسابات

كمراجعة حسابات التكلفة لأغراض معينة ومثل هذه المراجعة تسمى مراجعة جزئية . في حالة

المراجعة الكاملة لا يوجد أي قيود على الاجراءات و الاساليب التي يستخدمها المراجع لتكوين

¹ محمد نصر الهوارى، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية جامعة عين شمس، مصر ،سنة1999، ص13، ص14؛

² حسن يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، ج1، جامعة دمشق، سوريا، سنة2014، ص28؛

رأي في محايد عن نتيجة نشاط الوحدة ومركزها المالي أما في حالة المراجعة الجزئية يقتصر الرأي الذي يصدره المراجع على الجزء محل الفحص وهو ما ينعكس على حدود مسؤولية المراجع¹.

4 - من حيث توقيت أدائها:

وينقسم إلى:²

- ✓ تدقيق مستمر : هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفق لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء تدقيق اخر بعد إقفال الحسابات و الدفاتر المحاسبية . وذلك بغيت التحقق من التسويات النهائية للزمة لإعداد القوائم المالية الختامية . وينفذ البرنامج بواسطة المدقق أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه ، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.
- ✓ تدقيق نهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية .
- ويعد هذا التدقيق مناسب للمنشآت الصغيرة إلا انه غير ممكن للمنشآت الكبيرة لكثرة عملياتها ، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات إلا ان لهذا النوع مزايا تتجلى في ما يلي:
- انصراف المدقق الى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها .
- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر .

ثانيا: الجوانب العملية للمراجعة الخارجية:

سيتم عرض أهم الجوانب العملية للمراجعة الخارجية

1 مراجعة عناصر القوائم المالية وأدلة الإثبات:

كيفية مراجعة العناصر المهم للقوائم المالية من خلال :الكمال، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي

¹ محمد نصر الهوارى، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص15؛

² حسن يوسف القاضي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص29، ص30؛

أ -مراجعة عناصر القوائم المالية :

مراجعة عناصر القوائم المالية: إن الحصول على المعلومات المحاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يكون من خلال قوائم المالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم وجدول حسابات النتائج ،وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

- ✓ الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسيبا.
- ✓ الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعينة.
- ✓ الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر و التزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- ✓ التقييم: أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
- ✓ التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقديمها بشكل سليم.

وعليه فإن على المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:¹

☒ **التحقق من الأصول الثابتة:** تشتمل هذه النقطة عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية ...) ،و تعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخل المؤسسة ،و عليه فإن التحقق من هذه الأصول يعد أمر أسهلا بالنسبة للمراجع ،لكن مع الأخذ في الاعتبار أن الاستثمار تم ث لنسبة كبيرة في الميزانية و بالتالي فإن أي تغيير أو خلل فيها يؤثر على مصداقية الميزانية . فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

5 - **الكمال:** من خلال هذا العنصر يقوم المراجع بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية و بالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له ،من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر و القيام بالمراجعة المستندية و الحسابية للتأكد من تسجي لكل الإضافات الجديدة للعنصر .

¹ لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، سنة 2015، ص20، ص21؛

- 6 - **الوجود:** يقوم المراجع بالتأكد من أن الأصول الثابتة التي تم تسجيلها في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا و يتم استعمالها بما لا يتنافى مع إهلاكها ، و يتم التأكد من وجودها من خلال مقارنة الجرد الفعلي بما هو مستجل في دفاتر و سجلات المؤسسة.
- 7 - **الملكية:** يقوم المراجع بالتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية الختامية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.
- 8 - **التقييم:** يتحقق المراجع من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن اقتنائه ازائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه ، كما يتأكد من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك وطرق التقييم للأصول الثابتة.
- 9 - **التسجيل المحاسبي:** يتحقق المراجع من أن عملية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، وأن كل الوثائق المثبتة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.
- ☒ **التحقق من المخزونات:** تتمثل المخزونات في كافة العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة أو المشتريات المختلفة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع ، و يمكن التحقق من عناصر المخزون من خلال الآتي :
- ✓ **الكمال:** تعرض القوائم المالية الختامية معلومات المحاسبية حول مخزون آخر المدة ، لذا وجب على المراجع التأكد من أن كل المعطيات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها و مدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة.
- ✓ **الوجود:** يتأكد المراجع أن المخزون موجود فعلا في المخازن من خلال عملية الجرد ، كما يتأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة ، وان يقوم أشخاص آخريين بعملية الجرد و إعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول لهذا قانونا.
- ✓ **الملكية:** تعد عناصر المخزون اذ داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا وجب على المراجع التحقق من ملكية المؤسسة للعناصر إنطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة و المتعلقة بالمخزون ، كما يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص22.

- ✓ **التقييم:** ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، و تبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الدخل أولا الخارج أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
- ✓ **التسجيل المحاسبي:** يتحقق من أن كلا لعمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقه معه.

☒ **التحقق من الحقوق والديون:** تمثل الديون التزاما على المؤسسة إتجاه الغير و العكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذا فإن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسيقات المقدمة من طرفها، ويمكن للمراجع التحقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية¹:

- ✓ **الكمال:** تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدي، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على المعلومات محاسبية معبرة.
- ✓ **الوجود:** يتحقق المراجع من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير.

- ✓ **الملكية:** إن الحقوق والديون المسجلة في الدفاتر و سجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه، و بالتالي يتأكد من أن كل الديون والحقوق في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة.

- ✓ **التقييم:** يستخدم المراجع المراجعة المستندية والمحاسبية للوقوف على تقييم حقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم كطريقة سعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها.

- ✓ **التسجيل المحاسبي:** من أجل التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وجب معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، لذا يجب تسجيل الحقوق

¹ مرجع سبق ذكره، ص22، ص23؛

والديون وفقا للمبادئ المتعارف عليها و أن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية و التسجيل.

✘ **التحقق من الأموال المملوكة:** إن تفكير المستثمرين بالنشاط و الإستثمار في قطاع معين يؤدي إلى

إنشاء مؤسسة بشكل قانوني وبعده تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، بحيث يقدم المساهمين أموالهم، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وتقييمها بشكل سليم و تسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، و يمكن التحقق من الأموال المملوكة على النحو الآتي¹:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانوني المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح واسترجاع رأس المال.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و الجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب و التخصيص و السداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم إتجاه المؤسسة.
- فحص سجلا المساهمين والبيانات الواردة في همن حيث عدد وقيم و شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال المساهمين بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

✘ **التحقق من النواتج والأعباء:** إن حساب النواتج والأعباء هي المكونات الأساسية لجدول حسابات

الناتج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، وتتميز هذه الحسابات برصيد أو لي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقلته إلى السنة موضوع المراجعة، إن التحقق من المعلومات المحاسبية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الآتي:

✓ **الكمال:** وجب أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كلا العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أم نواتج وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة و المتعلقة بالحساب.

¹ نفس المرجع السابق، ص24؛

- ✓ **الوجود:** يتحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفاً فيها وذلك باستخدام المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.
- ✓ **التقييم:** تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذا يجب أن يتحقق من صحة تقييمها وفقاً لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.
- ✓ **التسجيل المحاسبي:** يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذا يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة¹.

ب - أدلة الإثبات: تعرف أدلة الإثبات بأنه ا ؛ جميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي ويعتمد عليها كأساس في الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، وتتخذ هذه الأدلة مظاهر مختلفة وأشكالا متعددة و نتناول أنواع أدلة الإثبات في المراجعة على النحو التالي :²

أنواع أدلة الإثبات:

- 1 الوجود الفعلي؛
- 2 للدليل المستندي؛
- مستندات خارجية
- مستندات داخلية
- 3 للإقرارات التي يتم الحصول عليها من الغير؛
- 4 للشهادات والمعلومات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة؛
- 5 دليل الدقة الحسابية ؛
- 6 نظام الرقابة الداخلي ؛

¹ نفس المرجع السابق، ص24؛

² أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة، مصر، سنة2008، ص191، ص198؛

7 -العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ الإقفال وإعداد القوائم المالية؛

8 -دليل الإرتباط بين بنود وعناصر القوائم المالية ؛

أ -إعداد تقرير المراجعة الخارجية : أكد المشرع الجزائري في القانونين 91-08 و 08- 93 على مهام

محافظ الحسابات التالية :

- ✓ المصادقة على الحسابات السنوية .
- ✓ تدقيق صدق و مطابقة المعلومات المحتوة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات .
- ✓ اعطاء الراي حوله شروط إبرام اتفاقيات ، المحددة قانونا ، من طرف المسؤولين .
- ✓ الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الإستمرارية في النشاط .

وعلى المحافظ في نهاية المهمة الاولي والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية إن التقريرين يجملان التاريخ والامضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين . كما على المراجع إلقاء الكلمة، يفضل ان تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية ، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:¹

- ✓ معايير الاداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته .
- ✓ نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي التي وقف عليها اثناء عمله .
- ✓ العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تغيرات عليها .
- ✓ ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية .
- ✓ الاحطاء و الاعمال الغير شرعية المكتشفة .
- ✓ العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه .
- ✓ حوصلة لكل ما سبق وخاصتا آثار ذلك على النتيجة.

¹ محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص191، ص198؛

ثالثا: تعريف وخصائص المراجع الخارجي:

تعريف محافظ الحسابات الوارد في المادة 22 : يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون ، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

المادة 8: للممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة محاسب معتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:¹

1 أن يكون جزائري الجنسية

2 أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ - بالنسبة لمهنة الخبير الحاسب . أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها

ج بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد . أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة

3 أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية

4 أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

5 أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون

6 أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد "

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" أعلاه من معهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

¹ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 29/06/2010، العدد 42، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المرسوم التنفيذي، المادة 8؛

تمنح الشهادة و الإجازة المذكورة في البند "ج" أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف مؤسسات التعليم العالي¹.

خصائص مرتبطة بشخصية وسلوك المراجع : توجد عديد الخصائص التي تعد بمثابة قواعد عامة تنشأ بموجب علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة حيث يستلزم توفرها في هذا الأخير لأنها تكون مرتبطة بشخصيته وبسلوكه أكثر مما تكون مرتبطة بالمهام الموكلة إليه. وتتمثل هذه الخصائص أو المميزات فيما يلي:²

أولاً: استقلالية محافظ الحسابات: يسعى محافظ الحسابات وهو يباشر قضاء الأرقام إلى حماية مصالح الشركة وإلى الدفاع عن المصالح المشروعة الأخرى المرتبطة بها. وحياد المحافظ واستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جدية وفعالة على حساب الشركة ومميزاتها فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المحافظ أداة طيعة في يد إدارة الشركة أو إذا أضحي معبراً على أصوات أقلية ترغب في إثارة البلبلة ووضع العراقيل التي تعوق نشاط الشركة ، وذلك وجبت حماية محافظ الحسابات وضمن استقلاله وتأكيد حياده في مواجهة إدارة الشركة

ثانياً: الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات: نص القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاثة الجديدة على هذه الخاصية صراحة في المادة 57 منه يقول >> تنجز أعمال ومحافظ الحسابات تحت أسماء الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أي أسماء مستعارة << إذن يعد محافظ الحسابات مسئولاً مسؤولية شخصية عن أشغاله التي يقوم بها سواء مارس في مكتبه الخاص أم في شركة أو تجمع (المادة 12 من القانون 10-01) لكن لم ينص هذه القانون على الحالات التي يستعين فيها المحافظ بمساعدين على عكس القانون 91-08 الملغى المادة 4 منه ، حيث أنه إذا استعان بمساعدين خبراء بحكم تنوع المهام الموكلة له وأهميتها ولا مجال للخطأ فيها نظراً للمسؤولية الناتجة عنها (التي قد تتعداها من مسؤولية تأديبية ومدنية إلى مسؤولية جزائية ما يلحق أضرار شخصية ومهنية كبيرة بمحافظ الحسابات) بحيث يبقى هو دائماً المسئول عن الأشغال التي تجري تحت إمرته .

ثالثاً: الاستمرارية في العمل: تعتبر خاصية الاستمرارية قاعدة متعارف عليها في التشريعات حيث نص المشرع الفرنسي عليها في المادة 239 من قانون الشركات 66-537 التي تؤكد حق محافظ الحسابات في اتخاذ الإجراءات اللازمة للقيام بأشغاله في أي وقت خلال السنة المالية ، بدوره أكد عليها المشرع المصري في المادة 105 من القانون 81-159 وخول لمحافظ الحسابات في كل وقت الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتهما ، ولقد حذا المشرع الجزائري حذو هذه التشريعات ونص على هذه الخاصية في المادة 10-01 حيث أجاز لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضرات

¹ نفس المرجع السابق؛

² بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير جامعة منتوري قسنطينة، سنة 2011، ص 29-31؛

وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ، وبدورها وصفت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري مهمة محافظ الحسابات بالدائمة باعتبارها أجازت له إجراء التحقيقات أو الرقابة التي يراها مناسبة طيلة السنة، لكن هذا لا يعني أن المحافظ مجبر على القيام بالمهام يوميا بل يمكنه تقسيم وقته على أن يكون باتصال دائم بالشركة ما يكفل له معرفة كاملة بنظمها وإدارتها والمشاكل التي تواجهها كما يمنح نوع من الطمأنينة والضمان لمديري الشركة .

رابعا: الكفاءة والأخلاق: إضافة إلى كونها شرطا من الشروط الواجب توفرها لممارسة هذه المهنة ، تعتبر الكفاءة قاعدة ضرورية يجب توفرها في كل محافظ الحسابات نظرا للصعوبات التي تفرضها المهنة سواء من حيث المهام أم من حيث المسؤولية أما بالنسبة لميزة الأخلاق ، فإنه على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مراقبة مدي توفر المعايير الأزمة في المحافظ الذي يريد التسجيل في جدولها وعليها أن تثبت بأنه لم يسبق الحكم بأي عقوبة على المحافظ المراد قيده.¹

المطلب الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

أولا: مفهوم المعلومة المحاسبية

1 -تعريف المعلومة المحاسبية: يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات ، على انها مجموعة من النظم ، والطرق ، والاجراءات، المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من اجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشآت بهدف إنتاج معلومات مالية .

وفي هذا المجال يمكن تمييز ثلاثة اجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي وهي:²

✓ **مدخلات النظام:** فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الارقام الخام) التي تعبر عن عمليات

المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة ، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط هي

المستندات .

✓ **وسائل المعالجة:** تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة وهذه

الإجراءات هي:

- تسجيل - التبويب - تلخيص - تحليل النتائج - التقرير عنها .

¹ نفس المرجع السابق،ص32؛

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدينمارك، سنة 2007، ص20، ص21؛

ويتم القيام بهذه الاجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية .

✓ **مخرجات النظام:** وتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة ، وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير¹.

2 - **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** أي أن المعلومة المحاسبية يجب أن تمتلك خصائص معينة لكي تكون مفيدة وعليه يجب أن تكون:²

مفهومة: أن المعلومة الغير مفهومة لا يوجد لها قيمة هو هنا يقصد بها أن يفهم المستخدم البيانات المالية و المستخدم هو المستثمر أو أي شخص عادي حيث أن فهم المستخدم للمعلومة يمكن من الاستفادة منها في اتخاذها للقرار . أن خاصية المفهومية هي من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المعايير الدولية أما المعايير الامريكية فهي من خصائص المستخدم وليس تمن الخصائص التوعية للمعلومات المحاسبية.

✓ **الملائمة:** أي أن تكون المعلومة مناسبة و ملائمة للهدف الخاص بها و هو خدمة متخذي القرار وحتى تكون المعلومة المحاسبية ملائمة فأنها يجب أن تكون حقيقية وتمثل الواقع الحالي فعلا و عليه يجب توفر العناصر التالية :

- قيمة التنبؤيّة - قيمة استرجاعية - توقيت المناسب .

ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة فأنها يجب أن تكون حقيقية وتمثل الواقع على ما هو عليه.

✓ **الاعتمادية / الموثوقية (يعول عليها):** لكي تكون المعلومة موثوقة وذات مصداقية يجب أن تتوفر فيها:

- **المصداقية:** أن تتوفر في المعلومات المحاسبية الصدق في العرض أي أن كلما هو وارد في القوائم المالية صحيح و قد تم فعله و أن كل العمليات التي تم تقدر أدرجت في القوائم المالية. هنا يجدر الإشارة إلي أن المصداقية تعني الوصول إلى الدقة التي قد تصعب في ظل عدم التأكد فالقوائم المالية تحوي العديد من التقديرات المبنية على التوقعات مثل عمر الأصل و قيمة الخردة و الديون المشكوك بتحصيلها ... الخ.

¹ نفس المرجع السابق، ص21؛

² صباحي نوال، الملتقى الدولي الثالث حول : آليات التطبيق المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، جامعة الوادي، بدون سنة نشر، ص10

- إمكانية التحقق (أو الإثبات): إن هدف إمكانية التتبع هو تزويد درجة كافيته من التأكيد بأن المعلومات المحاسبية صحيحة وذلك من خلال المستندات و تتفاوت درجة إمكانية التحقق في ظل عدم التأكيد المتعلقة بالتنبؤ¹.

ثانيا: جودة المعلومات المحاسبية:

1 تعريف جودة المعلومات المحاسبية و المعايير والعوامل المؤثرة عليها.

أ -تعريف جودة المعلومات المحاسبية :

كانت اول دراسة قدمت في هذا الخصوص من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بعنوان (بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة) ASOBAT والتي تعد أول تحول بحثي إتجاه النفعية وقررت هذه الدراسة أربعة صفات لتقييم منفعة (جودة) المعلومات المحاسبية وهي: الملائمة ، والقابلة للتحقق ، والتحرر من التحيز ، والقابلة للقياس الكمي².

التعريف الاول : تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية الواجب إستخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الاساليب المحاسبية البديلة³.

التعريف الثاني : يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة ، أي أن توفر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص11، ص12؛

² على عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع غزة ،فلسطين، سنة 2011، ص110؛

³ هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول حوكمة المحاسبة للمؤسسة

(واقع، ر هانات، أفاق)، ص12؛

⁴ عائشة سلمي كيجلي، راضية كروش، ملتقى وطني حول أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح

المحاسبية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، ص735 ؛

كما تعني ما تتمتع به هذه المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف و التضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها .

ب-معايير جودة المعلومة المحاسبية :

1-معايير قانونية : تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها ، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الاداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن ادائها .

2-معايير رقابية : ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه احد مكونات العملية الإدارية التي يتركز عليها كل من مجلس الادارة والمستثمرون ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة واجهزة الرقابة المالية ، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابة للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفعالية ، وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة¹.

3-معايير المهنية : تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم ، والتي ادت بدورها الى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة .

¹ سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015، ص72؛

4- معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطور مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين واصحاب المصالح بالشركة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار . هذا و قد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى راسها معايير المحاسبة المالية الأمريكية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية الحكومية من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين ، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجعة الخارجية مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة . ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بقواعد الحوكمة ، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن هذه الأخيرة هي الأخرى تلعب دور كبير في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف و الرقابة.

ت-العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية : تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل:

1-العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): إن الظروف التي تعيش فيها المؤسسة تؤثر على جودة المعلومات التي يجب تقديمها و مقدارها وأثرها المؤسسة ومقدرتها للإستفادة منها ، حيث تختلف المعلومة المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى ، وقد اثبت معظم الباحثين أن سبب هذا التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والإختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر¹.

2-العوامل الاقتصادية: يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية ، وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات ، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات ، وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في جمعها مثل التضخم ، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية .

¹ نفس المرجع السابق،ص73،ص74؛

3- العوامل السياسية: إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم

تحديد الاحتياطات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية ، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات

4-العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل إتجاه المجتمع

نحو السرية في القوائم المالية والوقت... إلخ ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية

، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة ، ربع سنوية مثلا ، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

5- العوامل القانونية : إن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة

والإشراف على ممارستها ، وخصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها ، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

6- العوامل الثقافية: الجدير بالذكر أنه المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا هيكل ونظم العمليات المحاسبية

، ومن أهم العوامل الثقافية ، المستوى التعليمي ، إذ نجد أن البلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصعب على أغلبية الناس فهم وإستيعاب محتويات التقارير المالية وإستخدامها في إتخاذ القرارات المختلفة ، على عكس البلدان التي تحضي بمستوى تعليمي أفضل.¹

2-مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش: كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف

المراجع قديما و غاية في حد ذاتها غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية و صدق الحسابات ، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال غش كالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي ، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها إن التلاعب بالأموال للدليل على ضعف نظام المراقبة الداخلية ومهما يكن فعلى المسؤولين اكتشاف ذلك ، و هذا دور المراجع الداخلي ،وعلى المراجع الخارجي ،في هذه الحالة ،جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى لها الوقوف

¹ نفس المرجع السابق ،ص74،ص75؛

الفصل الأول الأدبيات النظرية و التطبيقية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية

على آثارها المادية المحتملة على الحسابات إن تزوير المعلومات بهدف إظهار الصورة غير الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة، إذا المراجع الخارجي إكتشافها وذلك أخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة له مع عدم التقصير في العمل بتعبير آخر، أنها كانت الإمكانيات المحدودة غير كافية لاكتشاف التزوير المرتكب فإنه غير مطالب بالوقوف فعليه، ومسئوليته لا تتعدى إمكانيته. عليه أن يتصرف كمحترف على اعتبار أن الكل بريء ونزيه في المؤسسة موضوع المراقبة ما لم تثبت إدانته ومهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير فإن رفض المصادقة على الحسابات المدعم بأدلة هو الرأي النهائي للمراجع، وعلى هذا الأخير، إذا كان ت مراجعته مراجعة قانونية(محافظ حسابات)الإدلاء به في أقرب وقت إلى كل من وكيل الجمهورية و مجلس الإدارة ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن إكتشاف أعمال الغش و التزوير نتيجة و ليست غاية في حد ذاتها¹.

¹ محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص21

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

من أجل الإلمام بالموضوع تم التطرق إلى الدراسات السابقة التالية، و إظهار أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة.

1 - دراسة : سردوك فاتح (2004) بعنوان: دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية

المعلومات المحاسبية ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة. 2004

تطرت الدراسة إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعداة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ، و ملائمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات. كما جاءت بعدت نتائج منها : أن مراجعة الحسابات يتمتع بالمرونة والاستجابة إلى المتغيرات الاقتصادية وليس علم جامد كما وصفه البعض، حيث يظهر اعتماد المراجعة الخارجية من عدة هيأت مهنية عالمية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) ، إن الاعتماد على المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية وخارجها دليل على مصدقيتها ومرونتها للاستجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية وذلك نتيجة لخضوعها إلى المراجعة الخارجية للحسابات المحكمة، كما تضمن فعالية المراجعة الخارجية الهدف المرجو من المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة منها، ويرى الباحث أن إستقلالية المراجع الخارجي للقيام بعمله وما هو منتظر منه من طرف الأعوان الاقتصاديين فجوة يجب معالجتها بإحداث إطار نظري يظهر مهام وواجبات المراجع الخارجي . كما أتت الدراسة بعدة توصيات منها : العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكليفه

تفعيل دور المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كالهئية الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كتنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني

ضرورة التزام شركة آقال بمختلف وحداتها بأنظمة الرقابة الداخلية المحددة والتشديد على احترام مختلف إجراءاتها، وهذا من أجل التخفيض من الانحرافات المسجلة، وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية، ودعم الرقابة الذاتية، وتسهيل مهمة المراجع الخارجي المستقل.

يجب على شركة آقال أن تسرع بتفعيل وظيفة المراجع الداخلي المحمدا نسبيا في الوقت الحالي، وهذا من أجل الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية، وكذلك الاستفادة بنسبة أكبر من رأي المراجع الخارجي الذي يصبح أكثر تحليلا لوضعية المؤسسة في ظل وجود مراجعة

2 - دراسة: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل 2008 بعنوان: **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية** "ميدانية" بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير 2008.

تطرق الباحث في دراسته إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية و اعتمد في دراسته على قائمة الاستقصاء وزعت على عينة تتكون من (المراجعين ، المدراء الماليين، موظفي الائتمان في البنوك العاملة في الجمهورية اليمنية) وبعد جمع وتحليل العينة توصل إلى النتائج التالية: أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة ، وكانت خبرة فريق المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام ، تلا ذلك الالتزام بمعايير المراجعة ، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة ، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة ، ثم هيكل الرقابة الداخلي ، ثم الاتصال بين فريق عمل المراجعة و عميل المراجعة

أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة ، فقد توصل الباحث إلى عدم وجود أخلاقيات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة ، وعلى ضوء النتائج توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أبرزها :

سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة خاصة بالجمهورية اليمنية نظراً لأهميتهما في تحقيق جودة المراجعة، والعمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين . بالإضافة إلى إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

3 - دراسة: كريمة جوهر ، صالح العقدة ، جمال أبو سردانة بعنوان : أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية 2010 مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية -المجلد العاشر -العدد الثاني 2010.

تطرق الباحث في دراسته إلى أنواع المخاطر التي يواجهها المدقق في ظل تكنولوجيا المعلومات كما تطرق إلى كيفية تأثير التكنولوجيا في مقياس جودة عمل المدقق و أثر المخاطر البشرية والمادية و الفيروسات المصاحبة للتكنولوجيا في جودة عمل المدقق . وتوصل الباحث إلى النتائج التالية: إن أكثر المخاطر التي يمكن أن تواجهها هي مخاطر التعرض نتيجة عدم كفاية الإجراءات الرقابية المصاحبة لإستخدام التكنولوجيا ، وأن أكثر مقاييس جودة المهنة تأثراً بمخاطر التكنولوجيا هو مقياس الكفاءة والجدارة . كما توصل إلى التوصيات التالية: يجب تطوير الإطار العام التعليمي لتأهيل مدقق في ظل تكنولوجيا المعلومات بالاستفادة من الدول المتقدمة في هذا المجال ، توفير برنامج تدريبي يتماشى مع البيئة التقنية الحديثة بالاعتماد على المعايير الدولية بهذا الخصوص ، تفعيل المناخ المناسب لتحقيق أهداف المهنة من حيث الأخلاق و آداب السلوك المهني ، ومن الضروري أن تعرف المؤسسات والمدقق بالمخاطر المصاحبة لإستخدام التكنولوجيا .

4 - دراسة: وليد خالد حميد العازمي 2012 بعنوان: أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي 2012 جامعة الشرق الأوسط

لقد تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي ومن خلال الدراسة توصل الباحث إلى وجود أثر لمدقق الحسابات الخارجي والمتمثلة في "كفاءة مدقق الحسابات المهنية ، الاستقلالية والموضوعية ، النزاهة والشفافية ، الإلتزام بقواعد السلوك المهني" في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية . كما قدم الباحث مجموعة من التوصيات منها :التأكيد على أثر الاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجي وكذلك التأكيد على النزاهة والالتزام بقواعد السلوك المهني وذلك لتأثيرها الواضح على مصداقية المعلومات المحاسبية

5 - دراسة : وسيلة بوخلفة 2013 بعنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين (2008 – 2012)

لقد تطرقت الباحثة في هذه الدراسة إلى مدى قدرة المؤسسة على الإلتزام بإرشادات محافظ الحسابات ، حيث توصلت إلى تمييز المعلومة بالصحة وبالمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسب ، هذا

ما توفره مختلف عمليات المراجعة سواء داخلية أو خارجية ، غير أن المراجعة الخارجية تعتبر أكثر ضمانا وذلك لإستقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه الشخصي بكل حرية ، كما أسفرت الدراسة على عدة نتائج أبرزها . يمكن للمراجع الداخلي التقليل من وجود أخطاء وذلك بوجود نظام قوي وسليم ، هدف المراجع الخارجي المستقل على المؤسسة هو إعطاء ضمنا لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقريره الذي ينص على صدق ودقة وعدالة تلك القوائم المالية، كما تركز الجهود على المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية . ومن خلال الدراسة تطرقت إلى توصيات منها على المسيرين الأخذ بعين الاعتبار بما ورد في التقارير الصادرة من طرف المراجع وبناء هيكل يسهل عملية المراجعة . كما يجب على المؤسسة كتابة المخالفات التي وقعت فيها في سنوات سابقة وكيفية معالجتها ، لكي لا تقع فيها ثانيا.

6 - دراسة : أحمد بربر 2014 بعنوان : **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات " حالة الجزائر "** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وحماية 2014.

تطرق الباحث في دراسته إلى فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية واتباع في دراسته المنهج الاستقرائي و الاستنباطي ، وقد توصل في دراسته إلى مجموعة من النتائج نبرزها في ما يلي: إن الالتزام بمعايير المراجعة وتفعيل مسؤولية المراجع وكذا تفعيل دور لجان المراجعة وإعطاء دور أكبر للمنظمات المهنية ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، كما أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة و تثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة وإصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية

7 - دراسة، بلعيد وردة ، بعنوان : **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية : دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين ، جامعة محمد بوضياف لمسيلا . 2014**

لقد تناولت هذه الدراسة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، في بيئة المراجعين والمحاسبية في الجزائر ، وتشير نتائج الدراسة إلى هناك إطار نظري لمراجعة الحسابات يدعم التنظيم والممارسة الميدانية للمهنة، الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بالمهمة من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم النوعية ، كما أن هناك خصائص يجب توفرها في المعلومة المحاسبية لتكون مفيدة ، كما توصلت الدراسة إلى إن اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنه توفير خاصية المقارنة و الملائمة وخصافية الموثوقية و الثبات وقابلة للفهم بالمعلومة المحاسبية ، كما أوصت هذه الدراسة كذلك بالقيام بدورات تكوينية للمراجعين بغيت اطلاعهم على كل المتغيرات وتطوير مهاراتهم وتزويدهم بالمعلومات

والمستجدات لعمل المراجعة ، كما أوصت الدراسة على ضرورة توسيع نطاق عمل المراجع الخارجي خاصة في جانب اكتشاف الأخطاء والغش و التلاعبات بالوثائق المالية لمعرفة أساليب التلاعب بالوثائق المالية وتحسينها .

8-دراسة: بسمه حسن المسحال 2014 بعنوان : دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في

تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين 2014

تطرق الباحث في دراسته إلي دور استقلال مراجع الحسابات في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية ، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد قائمة إستقصاء وزعت على 79 من العاملين في مكاتب مراجعة الحسابات في فلسطين والمسجلة في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين . وذلك لقياس مدى اتفاق مراجعي الحسابات على دور استقلالية في تأثير تحقيق مبادئ حوكمة الشركات السبعة على مصداقية المعلومات المحاسبية

كما توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها إتفاق آراء مراجعي الحسابات على وجود إرتباط وثيق بين إستقلالية مراجع الحسابات الخارجي وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبالتالي تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية ، كما أظهرت النتائج أن أكثر مبادئ حوكمة الشركات تأثيرا باستقلالية مراجع الحسابات هي مبدأ حماية حقوق المساهمين وأقل تأثير مبدأ دور أصحاب المصالح . وفي ضوء النتائج تم الخروج بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة الاهتمام بتدعيم مبادئ الحوكمة في المنشآت الفلسطينية والتأكيد على الاستفادة من استقلال مراجع الحسابات للنهوض بموثوقية بالمعلومات المحاسبية ، الذي من شأنه أن يعكس بظلاله على صحت العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح ، ويدعم مبدأ الشفافية والحياد التي باتت عصب التعامل الاقتصادي القويم .

9 -دراسة : أحلام كواشي 2015 ، بعنوان : دور المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة ،

جامعة محمد خيضر بسكرة - دراسة حالة لمؤسسة نقاوس للمصبرات 2015.

لقد تطرقت الباحثة في هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين أعمال نهاية الدورة ، وتم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية هامة في تقوية وتعزيز دور الرقابة الداخلية للمؤسسة ، كما تقيم نظام الرقابة الداخلي وإعطاء نقاط القوة ونقاط الضعف في التصحيحات والتوجيهات الواجب إتباعها ، كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية لها دور كبير في عملية مراجعة الحسابات لأنها توفر درجة من التأكد على صحة و إكتمال البيانات المحاسبية ، كذلك إعداد الجرد في نهاية السنة له دور كبير في تحسين العمليات وإعداد تقرير نظيف ، كما تطرقت الدراسة إلى عدة توصيات كعدم إهمال أعمال محافظ الحسابات وضرورة التواصل ومتابعة المستجدات والمعايير التي تصدر عن معايير المحاسبة الدولية وتكييف النظام المحاسبي المالي (SCF) بذلك .

10 - دراسة: فاتن زودة : بعنوان: دور المراجعة الخارجية في حماية تسيئات المؤسسة ، دراسة حالة مؤسسة بن عباس لتكليف ومعالجة الخضر والفواكه - أوماش- ولاية بسكرة ، جامعة محمد خيضر بسكرة -فحص محاسبي 2015 -

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في حماية تسيئات المؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال الرقابة التي تضمنها مهنة المراجعة الخارجية في الإطار الذي تحدده معايير المهنة . وذلك على أساس استقلالية مهنة المراجعة الخارجية ودورها الهام المتمثل في حماية تسيئات المؤسسة ، كما توصل الباحث إلى أهمية المراجعة الخارجية وذلك بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة و الوقوف عليها واقتراح حلول لها، كما يساهم تقريره الفني المحايد في مصداقية القوائم المالية التي يعتمد عليها العديد من الأطراف كالمساهمين والمستثمرين ...

كما تعتبر مهنة المراجعة كصمام أمان وجهاز واقفي ضد التلاعبات والاختلاسات ، وأشار الباحث إلى أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لا تزال تعاني من نقائص فيما يخص تنظيمها وإصدار مرسوم خاص بأخلاقياتها تواكب التغيرات الحاصلة . كما تطرق إلى عدة توصيات أبرزها أهمية اعتماد على مهنة المراجعة الخارجية ، والاهتمام بالتقرير الذي يعده وعدم إهماله و الأخذ بالتوصيات والحلول التي تطرق إليها

المطلب الثاني: أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة :

عند الاطلاع على المواضيع المشابهة لدراستنا وحدة عدة أوجه للتشابه و الاختلاف وذلك يخص جميع الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها ، سواء دراسات عربية تمت داخل الجزائر أو الدراسات العربية التي أجريت خارج الجزائر (الكويت ، فلسطين ، الأردن ، اليمن) ، وذلك من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية و إنعكاسها على الشركات بصفة عامة ، فنجد اختلاف في الدراسات من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينيات الخاصة بالمواضيع . وتضارب في بعض النتائج المتوصل إليها .

سندكرها بإيجاز في ما يلي :

أوجه التشابه :

عدم كفاية الإجراءات الرقابة الداخلية ، عدم توفر برنامج تدريبي يتماشى مع البيئة الإقتصادية ، إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير محافظ الحسابات ، يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار ما جاء في تقرير محافظ الحسابات ، تلعب المراجعة الخارجية دور إمتصاص الصدمات في غياب المراجعة الداخلية ، إصدار معايير مهنية ورقابية و الإلتزام بقواعد السلوك المهني و إستقلالية المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد يدعم مبدأ الشفافية و الحياد التي باتت عصب التعامل الإقتصادي القويم

أوجه الاختلاف :

تظهر أوجه الاختلاف من خلال طرق المعالجة ومجتمع العينة والعينات الخاصة بالموضوع ، يوجد من يرى أن هناك إطار نظري لمراجعة الحسابات يدعم التنظيم والممارسة، و البعض يرى إنه لا يوجد إطار نظري يظهر مهام وواجبات المراجع الخارجي ويجب تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين و المراجع الخارجي و الخبراء المحاسبين ، ويرى آخرون أن المراجعة الخارجية تتمتع بالمرونة و الاستجابة إلى التغيرات وليست علم جامد كما يصفه البعض .

خلاصة الفصل الأول:

بناءً على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم المراجعة الخارجية وأهدافها وأهميتها، حيث تتمثل مسؤولية المراجع من المصادقة على صحة القوائم المالية و إظهار الإنحرافات والأخطاء في القوائم المالية، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلاً عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية، وذلك في إطار مراجعة تحظى بالقبول العام من قبل مستخدمي القوائم المالية وهذا ما يزيد من ثقة هؤلاء في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت على نفس الطرح الذي أشرنا إليه في دراستنا، من حيث الهدف وطريقة المعالجة و أهم النتائج.

تمهيد:

بعد تناولنا موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من الناحية النظرية ووجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له، وقد أختارنا لهذه الدراسة شركة الزغبيات ش.ذ.أ حاسي خليفة ولاية الوادي، حيث تعتبر من المؤسسات الإنتاجية الهامة في المنطقة وعليه فقد إعتدنا في ذلك على معلومات وبيانات مستمدة من المؤسسة وتقرير محافظ الحسابات. ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام للشركة.

المبحث الثاني: الطرق والأدوات.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: تقديم عام للشركة.

سنحاول من خلال البحث تقديم موجز شركة الزغبيات ش.ذ.أ ، محل الدراسة من خلال نشاطها و الهيكل التنظيمي لها إلخ

المطلب الأول: بطاقة فنية للشركة.

أولاً: لمحة تاريخية عن الشركة

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس سابقا ومقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية ، الطريق الوطني رقم : 16 حاسي خليفة ولاية الوادي .

تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ : 29 سبتمبر 1998 ، شركة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي : 5.800.000.00 د ج ، مقسمة على 5800 سهم ، مبلغ السهم الواحد 1000 د ج مملوكة كلها من طرف المساهمين ، و إنطلقت الشركة عملها بتاريخ : 01 ديسمبر 1998 ، وقد تم زيادة رأس المال الشركة لكي يصبح 20.000.000.00 د ج .

أما القدرة الإنتاجية للشركة تقدر ب :

- القدرة الإنتاجية اليومية : 60 طن ، أما القدرة الإنتاجية السنوية 21000 طن .

أما أنواع الإنتاج ، تتمثل في :

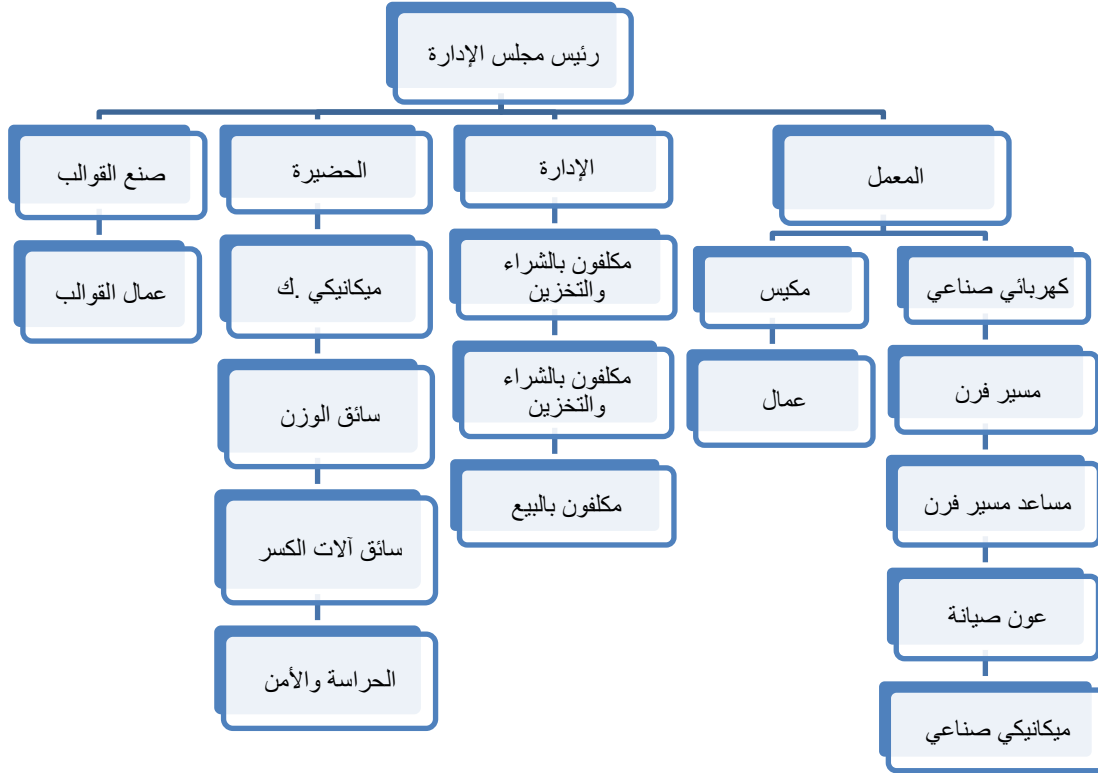
- الجبس المكيس ، كيس 40 كلغ ورقي ، كيس بلاستيكي 20 كلغ ، الجبس الغير المكيس (يباع بالمتري مكعب)

والمساحة الإجمالية للشركة تقدر ب: 24025 م² ، أما المساحة المغطاة (وتخص المباني الإدارية وورشة الإنتاج ... إلخ) تقدر ب: 1333108 م² ، كما أن عدد المساهمين 58 مساهما.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للشركة الزغبيات الوادي .

1- مخطط الهيكل التنظيمي للشركة .

شكل تخطيطي يبين الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة ولاية الوادي لسنة 2016



المصدر : مصلحة الإدارة بالشركة

2- ماهية الوظائف الهيكلية للشركة .

2-1- رئيس مجلس الإدارة : هو المكلف الرئيسي للشركة منفذ قرارات مجلس الإدارة وهو المسئول المباشر لجميع خصوصيات الشركة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي .

2-2- مكلف بشؤون العمال و الإدارة: وهو من يقوم بالعمليات التالية :

- عملية تنقيط العمال (تسجيل عملية الحضور)
- منح العطل والساعات الإضافية
- أجور العمال ، صندوق الضمان الاجتماعي ،... الخ
- تسجيل جميع البريد الصادر والوارد

2-3- مصلحة التسويق : هي العمود الرئيسي للشركة وهمزة الوصل بين الشركة و المحاسب المعتمد وتمثل وظائفها فيما يلي :

أ - مكلف بالمخالصة والفواتير :

عملية بيع الجبس بأنواعه ، الصندوق، منح فواتير البيع للزبائن والمحاسب ، رقابة سير الصكوك البنكية ، تسديد صكوك المشتريات، القيام بعملية تقديم الخدمات (كراء العتاد مثل آلة الحفر و الرافعة... الخ

ب- أمين المخزون : وتتمثل وظيفته في :

تحرير وصولات الدخول و الخروج للسلع، الجرد المادي للسلع في نهاية السنة

ج- أمين الصندوق : وتتمثل وظيفته في أمانة الصندوق من خلال التحصيل النقدي والتسديد عن طريق الصندوق

مسير الفرن: هو المكلف بمراقبة آليات المعمل من فتح وغلق آلات التشغيل وكذلك مسئول في غياب الإدارة بعد نهاية العمل

مساعد مسير الفرن: هو منفذ أوامر مسير الفرن

المكييس : مهمة وضع الأكياس في صمامات الكيس والرقابة على المكييس في حالات العطب

2-4- عمال التعبئة والتنظيف : يقوم بالعمليات الآتية :

الشحن، تنظيف الجبس المتناثر ، توظيف الأكياس وربطها (البلاستيكية)

2-5- عون الصيانة والميكانيكي: ويقوم بالمهام التالية:

تشحيم آلات المصنع (يوميا ، أسبوعيا ، شهريا)، تصليح الإعطاب

2-6- ميكانيكي وخرائط: القيام بعمليات الخراطة لبعض قطع الغيار

2-7- كهربائي صناعي : القيام بجميع الإعطاب الكهربائية العامة للمصنع

2-8- الحراسة و الأمن : حراسة المعمل داخليا وخارجيا ومراقبة الدخول والخروج العمال والغرباء عن الشركة

المطلب الثاني: النظام المحاسبي للشركة :

نظرا لصغر حجم الشركة فإنها تعتمد على نظام المحاسبة المالية في إعداد وتقديم القوائم المالية والمتضمنة النتائج .

أولاً: تطبيق المحاسبة المالية كمصدر للشركة

تطبق هذه الشركة نظام المحاسبة المالية كمصدر :

في تقديم نتائج في آخر كل سنة محاسبية ، لأسباب قانونية وضريبية أي أنها ملزمة على جميع المؤسسات وكل

الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لهم صفة التاجر الذي بلغ رقم أعمالهم مبلغ معين طبقاً لقانون المالية (

يحدد سنويا)؛

ثانيا : تحديد تكلفة الإنتاج :

يتم تحديد تكلفة الإنتاج داخل الشركة بعد مرورها بثلاثة مراحل :

- 1 - مرحلة التموين : حيث يتم تموين (والتي تتضمن الشراء و التخزين) الشركة بمواد اولية من المقلع وتمثل هذه المادة الأولية في الطبقة الصلبة التي توجد تحت الرمال والتي تتكون من مادة الكلس كما تستعمل الشركة في هذه وسائل للقلع وللرفع وهي : الرافعة و الجرافة و الشاحنة.
- تكلفة الشراء في هذه المرحلة تحتوي على ثمن الشراء المواد الأولية تضاف إليها مصاريف الشراء (النقل ،التامين ... الخ)

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن شراء المواد الأولية} + \text{مصاريف القلع والرفع والشحن}$$

- 2 - مرحلة الإنتاج : عند وصول المواد الأولية للشركة توضع في مخازن للمواد الأولية ثم ينقل بواسطة السلسلة الناقلة إلى مكسر للحجارة حيث يقوم هذا الأخير بتفتيت الحجارة إلى أحجام صغيرة ثم تنتقل إلى المكسر الثاني وهو أكثر تفتيت من الأول وذلك ليسهل وصولها إلى الشريط المطاطي حيث يقوم الفرن بصهرها لمدة 20 دقيقة تحت درجة حرارة 120° .

وهكذا يصبح المنتج مادة تامة الصنع وهي :

- جبس مكيس : وهذا الجبس يمر عبر الشريط المطاطي وهذا الأخير يأخذه إلى المطحنة التي تقوم بترطيب الجبس وصولاً إلى آلة التكييس التي تضعه داخل أكياس وهنا تأتي عملية الشحن من طرف عمال التعبئة والتنظيف

وهنا تأتي تكلفة الإنتاج في هذه المرحلة كما يلي :

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

- 3 - مرحلة التخزين : يتم في هذه المرحلة تخزين المنتجات في خزانات ضخمة خاصة بالتخزين ، ويكون هذا المنتج عبارة عن جبس غير مكيس وفي حالة الإحتياج يقوم عمال التعبئة والتنظيف بتعبئة الأكياس وما يحتاجه الزبائن ، وكل هذه المصاريف (مصاريف التخزين) تساهم في تكوين تكلفة

الإنتاج، إذن كل هذه المراحل (التموين ، الإنتاج ، التخزين) التي تقوم بها الشركة تساهم في تكوين وتحديد تكلفة الإنتاج .

المبحث الثاني: الطرق والأدوات.

تتمحور الدراسة التطبيقية على دراسة حالة شركة الزغبيات من خلال تقرير المراجع الخارجي ، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطرق والأدوات المستعملة في جمع البيانات المستعمل في الدراسة.

المطلب الأول: الطرق المتبعة في الدراسة.

1 - المنهجية المتبعة:

من أجل المعرفة والوقوف على دراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تم إستخدام منهجين أولهما تمثل في المنهج الوصفي التحليلي وهو الأسلوب الذي يحاول وصف وتقييم واقع ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، إعتدنا على هذا المنهج كان من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع وزيادة رصيد المعرفة لدينا ، أما المنهج الثاني المتبع تمثل في "دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ ، من خلال التقرير الذي أعده محافظ الحسابات حولها " وهذا من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، وقد إستخدمنا مصدرين أساسيين للمعلومات.

● **مصادر ثانوية:** من أجل معالجة الجانب النظري للبحث إتجهنا نحو المصادر الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والمقالات ، والنصوص التشريعية ، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتمثلة في الأطروحات والمذكرات والبحث والمطالعة من مواقع الإنترنت المختلفة.

● **المصادر الأولية:** لمعالجة الجانب التطبيقي للبحث لجانا إلى دراسة تقرير محافظ الحسابات الذي أعده حول مصداقية القوائم المالية لشركة الزغبيات، و جداول الإستقصاء .

2 - **مجتمع الدراسة:** تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصغيرة والمتوسطة.

3 - **عينة الدراسة:** تمثلت عينة الدراسة في شركة الزغبيات للجبس.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة الموضوع إعتدنا على ثلاثة أدوات تتمثل في:

الفرع الأول: تقرير محافظ الحسابات:

بإمكاننا الوصول إلى نتائج مهمة ومفيدة من خلال تحليل ودراسة التقرير المعد من طرف المراجع الخارجي حول الوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: المقابلة الشخصية

كما تم طرح سؤال آخر يخص موضوع الدراسة على محاسب الشركة ومفاده: كيف تأثر التقارير المراجع الخارجي على الممارسة المحاسبية سواء بالشكل المباشر أو الغير مباشر؟ كان رده أن التقارير للسنوات السابقة كانت تظهر بعض الإختلالات في فروقات الجرد مثلا أو إظهار بعض الأخطاء في النظام المحاسبي الذي كان يعد بشكل يدوي، وتم تقديم بعض الإرشادات التي أخذة بعين الإعتبار ، وأضاف أن التسجيل المحاسبي أصبح بواسطة الإعلام الآلي مما ساهم في تقليص الأخطاء ، ومع مرور السنوات أصبح تقرير المراجع الخارجي يحمل رأي نضيف.

الفرع الثالث: الإستقصاء الذي أعده محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلي لشركة:

شملت جميع الأقسام : المتعلقة بالنظام المحاسبي، بالمشتريات، بالمدفوعات النقدية، المخزونات، المقبوضات النقدية، الرواتب والأجور .

1- قائمة إستقصاء نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالنظام المحاسبي:

المرجع		ملف	الرقم	موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
التاريخ : 2016/12/23						
			01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة أ-هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب-هل التحديد منظم يوميا؟ ت-هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
			02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	X	
			03	هذا الدفتر: أ-منظم يوميا ب-تحت مراقبة مسؤول كفاء	X	
			04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	X	

	X		هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	05
لا يوجد مخطط محاسبي خاص	X		التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة	06
		X	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معلن عنهم	07
	X		هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟	08
		X	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	09

2- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات:

المرجع		ملف	
التاريخ : 2016/12/23			
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الرقم
يدخل ضمن قسم الوسائل العامة	X	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟	01
	X	هل هذا القسم مستقل تماما عن : - قسم الحسابات - قسم الاستلام و الشحن	02
		هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر	03

		X	توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X	على رئيس قسم الوسائل العامة	
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة	
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X	إستشارة	
07	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم لمشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة	
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	X	نفسه قسم الوسائل العامة	
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	X		
10	هل مثل هذه التقارير مسلسل الأرقام؟		لا يتم إعداد تقرير	
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟ أ-قسم الحسابات ب-قسم المخازن		لا يتم إعداد تقرير لا يتم إعداد تقرير	
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	X		
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X		
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	X		

		X	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	16
		X	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	17
		X	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	18
		X	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	19
بناء على قسم الوسائل العامة		X	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	20
	X		هل يخطر قسم الحسابات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	21

3- قائمة إستقصاء نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالمدفوعات النقدية:

المرجع		ملف	الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية
التاريخ : 2016/12/23				
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا			
	X		01	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟

		X	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	02
		X	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	03
		X	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟	04
		X	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	05
	X		هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟	06
		X	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها	07
		X	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	08
	X		هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟	09
		X	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	10
		X	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	11
		X	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	12
		X	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع	13

			للفحوص والتسوية والمتابعة؟	
		X	هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	14
		X	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	15

4- قائمة إستقصاء نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالمخزونات:

المرجع		ملف	
التاريخ : 2016/12/23			
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	موضوع الاستمارة: المخزونات	الرقم
لا توجد حركة كبيرة للمخزون	X	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	01
	X	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	02
	X	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	03
إستخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد	X	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟	04
	X	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	05

هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	X	مواد و لوازم إستهلاكية و ليست بضاعة	06
هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن.	X		07
هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ-مفردات البضائع بطيئة الحركة ب-المفردات عديمة الحركة ج-المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	X	يتعلق بالمؤسسات التجارية وليس حالة الديوان	08
هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ-بضائع الأمانة المرسله إلى الغير؟ ب-بضاعة الأمانة للغير؟	X	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان	09
هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	X	من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة	10
هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	X	العملية لا تتطلب.	11
هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	X	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان	12
هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	X		13
هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على	X		14

			شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	
لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان	X		هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	15

5- قائمة إستقصاء نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالمقبوضات النقدية:

المرجع		ملف	الرقم
التاريخ : 2016/12/23			
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية	
		هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية :	01
	X	أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين	
	X	ب- اعتماد الحقوق والمسموحات	
	X	ج- تجهيز مذكرات التسوية	
	X	د- فتح البريد الوارد	
	X	هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها	
	X	و- تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها.	
	X	ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها	

		X	ح-الترحيل إلى دفتر الأستاذ	
		X	ط-القيود في دفاتر المشتريات	
		X	ي-إمسك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجر واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها	
		X	ك-إمسك دفاتر العملاء والذمم	
	X		هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟	02
		X	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية	03
		X	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	04
أمين الصندوق	X		هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟	05
يقوم بهذه المهمة محاسب الديوان	X		هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟	06
مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية		X	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟	07
من طرف مصلحة المحاسبة		X	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	08
		X	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	09
		X	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	10
وكالة BADR بجامعة		X	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له	11

والمغير.			وحده حق السحب على هذا الحساب؟	
من صلاحيات المدير العام	X		هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	12
	X		هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات؟	13
		X	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	14

6- قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب والأجور:

المرجع		ملف	
التاريخ : 2016/12/23			
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الرقم
	X	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	01
	X	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	02
	X	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	03
	X	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	04
رؤساء الدوائر	X	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف	05

			هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟	06
		X	هل تعتمد مهام التغييرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	07
		X	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	08
		X	هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا؟	09
		X	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟	10
		X	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟	11
أوامر الدفع، و أحيانا بالشيكات للعمال الجدد		X	هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟	12
	X		هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟	13
	X		هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟	14
		X	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟	15
		X	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	16
وجود مراجع داخلي حديث بالديوان	X		هل يقوم المراجع الداخلي بحظور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟	17
	X		هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو	18

				بتجهيز كشف الأجور؟
--	--	--	--	--------------------

المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها.

سيتم في هذا البحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها، حيث يتناول المطلب الأول نتائج الدراسة، وسنحاول في المطلب الثاني تحليل وتفسير النتائج.

المطلب الأول: نتائج الدراسة.

وتتلخص فيما يلي:

الفرع الأول: فحص محتوى تقرير المراجع الخارجي حول وضعية شركة الزغبيات:

تضمنت الفقرة التمهيديّة مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة والتي تمثلت أساساً في قيام المحافظ بفحص نظام الرقابة الداخلي من حيث تتبع وفحص السجلات القانونية (سجل اليومية العامة، سجل دفتر الأستاذ، سجل الجرد، سجل تسيير الأجور، سجل الجرد المادي، سجل حساب السيولة).

ثم أنتقل إلى مقدمة التقرير الذي ذكر فيها إبدأ قبوله التوكيل وعدم وقوعه تحت طائلة التناهي، والمطالبة بالقائمة الحالية للمتصرفين والإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة، والتأكد من الوسائل المادية والبشرية لمكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة حسنة.

يبدأ محافظ الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل المراجعة حيث يتطرق إلى:

- تعريف الشركة : من ناحية الشكل القانوني ، تاريخ الإنشاء، طبيعة النشاط....
- التغيرات الحاصلة للشركة : كدخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني...
- التذكير بكيفية تعيينه وأن تعيينه لم يكن مخالفا للقانون.
- ومن ثم قدم تقريره حول المصادقة على الحسابات بعد قيامه ب:
- التأكد من الميزانية الإفتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية لسنة السابقة؛

- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى؛
- التحقق من الوجود الفعلي للتشبيات ؛
- التحقق من الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- مراقبة إحترام النظام المحاسبي المالي SCF؛

مضمون التقرير : بأن الحسابات السنوية شرعية وذات مصداقية كما إنها تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2016/12/31 والمطابقة للمبادئ المحاسبية والمخطط المحاسبي المالي.

و كخلاصة لما قام به محافظ الحسابات إقترح على مسيري الشركة محل المراجعة الفصل في المهام داخل المصالح لأنهم يقومون بالعمل بشكل جماعي وهذا قد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء ، ويجب تبني نظام خاص للرقابة الداخلية.

أشار محافظ الحسابات إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية في 2016/12/31 كان طبقا لمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليه ، و وفقا لما تتطلبه المهنة كان رأيه حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة نظيف.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان (إستقصاء).

ذكرنا سابقا بأنه لا يوجد بالشركة نظام للرقابة الداخلية لذا سرتطرق في هذا العنصر إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان، معتمدين على طرح أسئلة نخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة في شكل جداول هي كالاتي :

1-النظام المحاسبي : العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي داخل مصلحة المحاسبة ، كما يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية تحت مراقبة مسئول كفاء كما أن النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة ملائم مع إحتياجاتها ولا يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بها .

2-المشتريات: لا يوجد قسم خاص بالمشتريات إنما تدخل ضمن قسم الوسائل العامة ، كما يقوم رئيس قسم الوسائل العامة بعمليات الشراء ،ويقوم بعملية إستلام والفحص ، كما تعتمد جميع المردودات على مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الوسائل العامة ، ولا يعد أي تقرير خاص بالإستلام والفحص .

3- المدفوعات النقدية : تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بال شيكات وتسلم للموظفين الذين لهم علاقة بالسجلات المحاسبية والنقدية ، كما يقوم هذا الأخير بالمقاربة البنكية ومقارنة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت ويتحقق من تسلسل أرقام الشيكات ، كما يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك ، ويتم الإحتفاظ بال شيكات والملفات في ملف خاص داخل المؤسسة.

4- المخزونات : لا توجد حركة كبيرة للمخزونات لذا لا يوجد أمين خاص لها ، كما يتم داخل المؤسسة جرد فعلي مع الأرصدة الدفترية لها و يجدر الإشارة إلى جل ما يوجد داخل المخازن مواد ولوازم وليست بضاعة ، كما تدرج مسئولية أمين مخزن إلى مسئوليات رئيس قسم ، يقوم هذا الأخير بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و المخرجات بموجب تقارير إستلام وتقارير صرف كتابية .

5- المقبوضات النقدية : يوجد فصل بين واجبات أمين الصندوق و الوظائف الأخرى (كفتح البريد الوارد ، تجهيز المستندات للصرف واعتمادها ، الترحيل لدفتر الأستاذ ، القيد في دفتر المشتريات ... الخ) ، كما تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية ويقوم أمين الصندوق بوضع المقبوضات بالكامل في البنك .

6- الرواتب والأجور : يوجد داخل المؤسسة نظام آلي لمعالجة الأجور بعد مطابقت البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغيابات والحضور الفعلي ، كما تدقق كشوف الأجور حسابيا و مستنديا يقوم الأشخاص الذين قاموا بإعداد الكشوف بصرف الأجور وتصرف بأوامر الدفع وأحيانا بال شيكات للعمال الجدد .

المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة.

أولا: تحليل وتعليل مخرجات التقرير.

من خلال دراسة التقرير وجداول الإستقصاء الذي أعده المراجع الخارجي والمقابلة الشخصية من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة ، تبين لنا أن المؤسسة تحصل على رأي نضيف حول مصداقية قوائمها المالية ، وغم وجود بعض التوجيهات الواردة في التقرير لم تأخذ بالحسبان كإضافة مراجع داخلي، لكن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام ، عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة و طبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، و هذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة ، كما نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية،

و تعتمد الشركة على معالجة البيانات و المعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة و بأقل وقت ، أما فيما يتعلق بالمخزونات فإنه معروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، و كذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولى حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون و يجب تولى المهمة أمين خاص ولا يتم إدراجها ضمن مصلحة الوسائل العامة.

ثانيا: النتائج: من خلال تحليل مضمون التقرير الذي تم دراسته توصلنا إلي جملة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- غياب الرقابة الداخلية داخل مؤسسة الزغبيات وهذا يزيد في صعوبة الدراسة بالنسبة للمراجع الخارجي ، كما يمثل عنصر الرقابة الداخلية مهما وذلك من خلال الوقوف على توجيهات المراجع الخارجي والعمل على تصحيحها؛
- نلاحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالشركة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة و طبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، و هذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة ؛
- من خلال الدراسة الميدانية، و خاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، إكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بمسك المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المللي و تتم جميع العملية بصورة آليا في المعالجة؛
- يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة؛
- نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية؛

ثالثا: الإستنتاجات المتوصل إليها: من خلال النتائج المتوصل إليها توصلنا إلى جملة من الإستنتاجات متمثلة

فيما يلي:

- العمل على الإلتزام بتوصيات المراجع الخارجي والعمل بها سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

- يعتبر وجود دليل يربط بين الجرد المادي والجرد المحاسبي من خلال أرقام أو رموز يسهل عملية الجرد والتفرقة بينها؛
- يجب على المؤسسة الحفاظ على كل الأوراق الثبوتية والسجلات المحاسبية التي تلتزم بإمساكها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- تعتمد الشركة على معالجة البيانات و المعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة و بأقل وقت؛

خلاصة الفصل الثاني:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز بعض العناصر الغير واضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي لها، تطرقنا في البداية إلى إعطاء لمحة عن شركة الزغبيات للجبس لولاية الوادي، ثم تطرقنا للمراحل التي يتبعها مراجع حسابات عند أداء مهمته، بدءا بالإجراءات التمهيديّة و التي كانت عند إتصاله أول مرة بالشركة، تليها الإجراءات التي تتبع كل سنة، و المتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية المختلفة، مراجعة القوائم المالية، و أخيرا إعداد تقريرا لمراجعة حسابات شركة الزغبيات للجبس.

خلاصة:

لقد كان للدراسة الميدانية دور كبير في إبراز بعض العناصر الغير واضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي لها، تطرقنا في البداية إلى إعطاء لمحة عن شركة الزغبيات للجبس لولاية الوادي، ثم تطرقنا للمراحل التي يتبعها مراجع حسابات عند أداء مهمته، بدءا بالإجراءات التمهيديّة و التي كانت عند إتصاله أول مرة بالشركة، تليها الإجراءات التي تتبع كل سنة، و المتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية المختلفة، مراجعة القوائم المالية، و أخيرا إعداد تقريرا لمراجعة حسابات شركة الزغبيات للجبس.

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،محاولة لإبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية من إضفاء المصداقية على شفافية وسلامة الحسابات حيث يتمثل دور المراجع الخارجي في القيام بتحسين المعلومات المحاسبية من خلال مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج وكل الجداول والوثائق الثبوتية المقدمة من طرف المؤسسة ، وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف ، وإكتشاف الإنحرافات و المخالفات ،وفي الأخير إبداء رايه الفني المحايد حول مصداقية المعلومات المقدمة، أما ما يخص الدراسة الميدانية فقد توجهنا إلى مؤسسة الزغبيات للحصول على الوثائق والكشوف المالية التي يقوم بها المحاسب في نهاية الدورة، ولقد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة مشكلة البحث والمتمثلة في فيما يتمثل دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ ومن خلال الفصلين وباستخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال الإطلاع على الكتب والدراسات السابقة والبحوث العلمية المتعلقة بالموضوع ، كما أستخدم المنهج دراسة حالة لشركة الزغبيات، وتم إستخدام عدة الأدوات تتمثل في تقرير محافظ الحسابات والمقابلة الشخصية من أجل الوصول إلى الإجابة عن إشكالية الدراسة إنطلاقا من الفرضيات. وبهذا تتوزع الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات والتوصيات و الإقتراحات.

نتائج إختبار الفرضيات:

بعد عرضنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ،توصلنا إلى النتائج تتعلق بالفرضيات الموضوع في بداية البحث نلخص أهمها في:

الفرضية الأولى : المراجعة الخارجية تعني إبداء الرأي حول وضعية المؤسسة بكل إستقلالية وحيادية ،وذلك ما تنص عليه المادة 10-01 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات بأنه مسئول مسئولية شخصية حول المعلومات التي يقدمها في تقريره حول مصداقية القوائم المالية؛

الفرضية الثانية: يتمثل دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلي وذلك من أجل معرفة وضعية المؤسسة تخضع للرقابة أو لا ومن أجل تسهيل عملية المراجعة الخارجية للحسابات.

الفرضية الثالثة: تساهم تقارير المراجعة الخارجية في تحديد المخاطر الداخلية للمؤسسة و المتعلقة بالوضعية المالية وذلك بإظهار الانحرافات والأخطاء الواقعة وتقديم النصائح و الإرشادات من أجل تصحيحها .

النتائج:

توصلنا من خلال دراستنا إلى النتائج التالية:

- ✓ إن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي سواء في الجزائر أو خارجها هو إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة وصادقة؛
- ✓ إن إظهار مواطن الغش و الانحرافات من خلال تقرير المراجع الخارجي يعد ثانوي وليس الرئيسي بالنسبة للمراجع؛
- ✓ يمثل تقرير المراجع الخارجي ركيزة مهمة بالنسبة لمستخدموا القوائم المالية للمؤسسة، وهذا راجع لتمتع المراجع الخارجي بالحياد في الرأي و الإستقلالية؛

التوصيات:

وبناء على النتائج السابقة قمنا بإقتراح الفرضيات التالية:

- ✓ وضع قوانين ومعايير للمراجعة تتماشى مع التغيرات الحاصلة في مهنة المراجعة، و الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملي لتطوير أداء المراجعين باستخدام تقنيات حديثة وبرامج تدريبية مستمرة؛
- ✓ أن يوضع إظهار الانحرافات والأخطاء في الحساب ولا يكون شي ثانوي بالنسبة لعملية المراجعة الخارجية؛
- ✓ وضع قوانين وعقوبات للمخالفات التي تكون قد أظهرها المراجع في سنوات سابقة ولم يتم العمل على تصحيحها ؛

آفاق الدراسة:

إن موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يقي مفتوح لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراءه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- ✓ فيما تتمثل العوامل التي تؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أثر الإستقلالية و الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؛